

Audience publique du 8 novembre 2012

Recours formé par la société anonyme ... S.A., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29646 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 décembre 2011 par Monsieur ..., au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à ..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ... tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 septembre 2011, référencée sous le numéro ... du rôle déclarant irrecevable pour cause de tardiveté sa réclamation introduite par courrier du 20 mai 2011 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006 et du bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, tous deux datés au 12 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 mars 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur Denis Colin en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

A défaut de déclaration de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal déposée pour l'année 2006, l'administration des Contributions directes procéda par voie de taxation d'office et émit à l'égard de la société anonyme ... S.A., désignée ci-après par « la société ... » un bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal et un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, datés au 12 janvier 2011.

Par courrier de son expert-comptable, daté au 20 mai 2011 et réceptionné le 24 mai 2011, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre des bulletins de l'impôt précités.

Par décision du 27 septembre 2011, répertoriée sous le numéro ... du rôle, le directeur déclara la réclamation de la société ... irrecevable pour cause de tardiveté. Ladite décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 24 mai 2011, par le sieur ... de la fiduciaire au nom de la société anonyme ..., ayant son siège social à ..., pour réclamer contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006 et le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, les deux émis le 12 janvier 2011;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Vu les §§ 238 et 254 AO;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser;

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste;

qu'en vertu de l'art. 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste;

Considérant que les bulletins litigieux susvisés ont tous été notifiés le 17 janvier 2011; qu'ainsi le délai a expiré le 18 avril 2011 et que les réclamations sont donc tardives;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO;

Considérant que le § 222 AO n'est pas applicable en l'espèce;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables; (...) »

Par requête déposée en date du 23 décembre 2011 au greffe du tribunal administratif, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 27 septembre 2011 ayant déclaré irrecevable sa réclamation introduite en date du 20 mai 2011.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et un bulletin de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal, qui est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de sa demande, la société ... fait valoir que le directeur aurait à tort déclaré sa réclamation irrecevable pour tardiveté. Elle explique que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2006, bien que datés au 12 janvier 2011, ne lui seraient parvenus qu'au mois de mars 2011 par courrier simple. Ainsi, le délai pour introduire une réclamation à l'encontre desdits bulletins, qui commencerait à courir à compter de la notification des bulletins de l'impôt, n'aurait pas commencé à courir en janvier mais seulement en mars 2011. A ce sujet, elle expose qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal modifié du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, désigné ci-après par « le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 », la notification d'un bulletin de l'impôt par simple lettre serait présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste. Or, cette présomption de notification ne pourrait s'appliquer que sous condition que l'administration fiscale ait établi la remise à la poste de l'envoi contenant les bulletins de l'impôt, ce qu'en l'espèce l'administration serait restée en défaut d'établir. Elle conclut que : « *le bulletin d'impôt n'a pas pris effet à l'égard de ... S.A. le 17 janvier pour expirer le 18 avril 2011 comme le prétend l'administration, mais le 15 mars (la date effective de réception par le contribuable) pour expirer le 16 juin 2011. Une réclamation introduite le 24 mai 2011 est donc recevable.* ». Elle ajoute qu'en matière d'impôts indirects l'administration de l'Enregistrement et des Domaines procéderait systématiquement à l'envoi recommandé des taxations d'office, de sorte qu'il serait étonnant que l'administration des Contributions directes procède par simple envoi postal.

Le délégué du gouvernement estime que le directeur aurait à juste titre déclaré irrecevable pour tardiveté la réclamation de la société demanderesse. Il soutient qu'il serait de jurisprudence que la présomption de notification des bulletins de l'impôt, en vertu de laquelle la notification par simple lettre serait présumée accomplie le troisième jour ouvrable suivant la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulterait des circonstances de l'espèce que l'envoi n'aurait pas atteint le destinataire dans le délai

prévu, imposerait au destinataire d'établir l'absence de notification dans le délai présumé. Or, en l'espèce, la société demanderesse n'aurait pas contesté la remise à la poste des bulletins litigieux, ni même qu'elle aurait reçu les bulletins. Selon le délégué de gouvernement le fait par la demanderesse d'avoir réclamé contre les bulletins de l'impôt litigieux prouverait à suffisance qu'elle les aurait réceptionnés. Par ailleurs, le délégué de gouvernement affirme qu'il serait de principe que tout bulletin de l'impôt serait remis à la poste à la date d'émission figurant sur le bulletin d'impôt, en l'occurrence le 12 janvier 2011 et étant donné que le bulletin d'impôt serait un acte administratif à date certaine, il n'y aurait pas lieu de devoir autrement prouver cette date qui ferait foi. Le délégué de gouvernement conclut que même sans preuve de la date de la remise à la poste des bulletins litigieux, il y aurait lieu de retenir que la demanderesse en aurait eu connaissance de sorte qu'elle aurait été mise en mesure et appelée à agir à l'époque à leur rencontre. Il ajoute que la procédure en matière d'impôts indirects différerait fondamentalement de celle en matière d'impôts directs de sorte que les deux procédures seraient incomparables.

En vertu des paragraphes 228 et 246 AO, le délai de réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités est de trois mois à compter de la notification desdits bulletins.

Concernant le régime de la notification des bulletins d'impôt au contribuable, le paragraphe 211 (3) AO visant la signification des bulletins d'impôt émis obligatoirement sous forme écrite se borne à disposer que ceux-ci doivent être signifiés sous pli fermé et habilite le pouvoir réglementaire à introduire une forme simplifiée de communication.

En vertu du 1^{er} article du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 pris notamment sur base du paragraphe 211 (3) AO précité : *« Les bulletins qui fixent une cote d'impôt, ceux qui établissent séparément une valeur unitaire ou des revenus d'une certaine catégorie, ceux qui fixent la base d'assiette d'un impôt réel et ceux qui appellent en garantie un tiers responsable du paiement de l'impôt peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurant au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste. Il en est de même des bulletins qui ventilent une cote d'impôt ou une base d'assiette entre plusieurs communes. »* L'article 2 du même règlement grand-ducal continue en disposant : *« La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu. »*.

Dès lors, s'il est certes constant que le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 prévoit la possibilité d'une notification au destinataire qui demeure au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste en la matière sous examen, et que d'après l'article 2 du même règlement grand-ducal la notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu, il n'en demeure cependant pas moins qu'en l'espèce le dossier administratif versé en cause ne comporte aucun élément tangible permettant d'établir avec la certitude requise la date de la remise de l'envoi à la poste, étant entendu que la charge de la preuve afférente

incombe à l'Etat et que la présomption dudit article 2 ne peut utilement produire ses effets que dans la seule hypothèse où le point de départ, en l'occurrence la remise de l'envoi à la poste, est établi en cause¹.

Afin que la présomption de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 puisse produire ses effets, il n'est dès lors pas suffisant, tel que l'affirme le délégué du gouvernement, qu'il soit établi que le destinataire a eu connaissance des bulletins d'impôt, mais il est indispensable que la date de la remise à la poste soit établie. Concrètement en l'espèce, la date de la remise à la poste des bulletins de l'impôt litigieux ne ressort d'aucun des éléments soumis au tribunal. Si le fait que la société demanderesse a introduit une réclamation à l'encontre desdits bulletins prouve certes qu'elle a réceptionné les bulletins et qu'elle en a pris connaissance, il n'en ressort cependant pas à quelle date lesdits bulletins ont été remis à la poste. La simple affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle il serait « *de principe* » que tout bulletin de l'impôt serait remis à la poste à la date d'émission figurant sur le bulletin de l'impôt, à défaut de tout élément concret tendant à étayer cette affirmation, n'est pas de nature à établir la date de la remise à la poste des bulletins litigieux.

Eu égard aux considérations qui précèdent et à la contestation de la société demanderesse relatives à la date de réception des bulletins de l'impôt litigieux, le tribunal est amené à constater qu'en l'absence de tout élément tangible permettant de documenter la remise desdits bulletins à la poste, la présomption édictée par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 n'a pas pu produire d'effet et le directeur n'a partant pas valablement pu recourir aux dispositions du paragraphe 252 AO pour déclarer la réclamation introduite par la ... irrecevable pour cause de tardiveté.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef de la société demanderesse la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

¹ trib.adm. 17 juin 1998, n° 10272 du rôle, Pas.adm. 2011, v° Impôts, n° 559 et autres références y citées.

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 septembre 2011, référencée sous le numéro C 16750 du rôle et renvoie le dossier en prosécution de cause au directeur de l'administration des Contributions directes ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge,
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 8 novembre 2012 par le premier vice-président en présence du greffier assumé Anne-Marie Wiltzius, greffier de la Cour administrative.

s. Anne-Marie Wiltzius

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 7 septembre 2011
Le greffier assumé du tribunal administratif